

特記事項と監査報告書

朴 大 栄

I は じ め に

1991年の監査基準・準則の大改訂に際して、「補足的説明事項」の規定が廃止され、「特記事項」が監査報告書記載事項として新たに規定された。企業会計審議会より監査実務上の具体的・個別的指針の設定を委ねられた日本公認会計士協会は、これを受けて、翌年11月に監査基準委員会報告書第2号「特記事項」を公表した。以来、すでに5年以上の歳月が過ぎ去っている。この間、協会は、ほぼ毎年特記事項の開示状況についての調査資料を公表しており、また2度（1993年と1995年）にわたって実態分析を行っている。その目的は、新たに導入された「特記事項」記載に関する実務上の問題点を明らかにするとともに実務の統一性を図ることにある。

最近3回の調査によると、'94年4月期から'95年3月期までの特記事項開示会社数は上場会社2,256社中65社81件（開示会社割合2.88%）¹⁾、'95年4月期から'96年3月期は57社77件（上場会社2,283社、同2.50%）²⁾、'96年4月期から'97年3月期は66社80件（2,363社、同2.79%）³⁾となっている。この数字が大きい小さいかは別にして、毎年ほぼ同様の数字を示しているということが出来る。しかし、実態分析にもあるように、合併に関する後発事象の注

-
- 1) 日本公認会計士協会調査研究部審理課「企業会計調査資料——特記事項の開示状況——」, JICPA ジャーナル, 第8巻第5号(1996年5月), 106~107ページ。
 - 2) 日本公認会計士協会調査研究部審理課「企業会計調査資料——特記事項の開示状況——」, JICPA ジャーナル, 第9巻第6号(1997年6月), 78~79ページ。
 - 3) 日本公認会計士協会調査研究部審理課「企業会計調査資料——特記事項の開示状況——」, JICPA ジャーナル, 第10巻第6号(1998年6月), 80~81ページ。

記について、当事者の一方の監査報告書では特記事項の記載があるにもかかわらず、他方の監査報告書では記載がないという事例⁴⁾（東京銀行と三菱銀行、平成6年度）、財務諸表の注記を特記事項記載の前提にしているにもかかわらず、財務諸表の注記に記載のない事象が特記事項として取り上げられている事例⁵⁾、また、重要な未確定事項として意見差控の表明にいたるとも考えられる事項を特記事項として扱った事例⁶⁾（飛島建設の保証債務、平成6年度）など、特記事項の実務に未だ統一性がみられないという指摘⁷⁾もある。

これらは、特記事項にかかわる重要性判断に統一性がないことのみならず、特記事項導入時にさまざまな角度から指摘された問題点の解決がなされていないことに起因するものである。その根本は、監査報告書における特記事項の記載をどのように位置づけるかにあると考えられる。換言すれば、何をもって特記事項の記載対象とするのか、その記載と監査意見表明との関係をどのようにとらえるのか、監査人からの情報提供とするならば二重責任の原則との関係はどうなるのか、同時にその情報提供の性格は一体いかなるものな

-
- 4) 平成6年度両行の有価証券報告書によると、平成7年5月19日合併契約締結、同年6月29日（監査報告書日付と同じ）開催の定時株主総会で承認を得た旨の記載が重要な後発事象として注記されているが、このことについて東京銀行の監査報告書では特記事項としての記載があるにもかかわらず、三菱銀行の監査報告書には記載がない。三菱銀行の資産総額が48兆7750億円に対し東京銀行のそれは約半分の23兆2660億円であるにしても、両行は対等合併でありいずれにとってもこの合併は重要事項であるに相違はないと考えられる。
 - 5) 財務諸表注記において記載されている保証債務および保証予約に関し、後発事象のない旨の記載が追加的情報提供として監査報告書の特記事項で触れられている。
 - 6) 保証債務の総額6,538億円（うち、飛島都市開発グループへの保証債務6,397億円）に対し、資産総額5,500億円、当期純利益5億3500万円。平成9年3月まで保証債務履行請求猶予を受けていたが、保証債務減額を柱とした再建計画を策定し、関係金融機関へ支援要請を行った結果基本合意に達し、平成9年7月28日をもって「協定書」の調印を終えた。内容は、保証債務を1,000億円までに減額し翌事業年度から20年以内で履行請求に応じるというもの。この結果、平成9年3月期決算分の監査報告書から特記事項が除かれている。ただ、日程の関係から後発事象に当たるのではという疑問、またこの時点でも1,000億円の保証債務が残るという点で、金融機関の対応によっては今後の動向についても懸念が再燃する恐れもあり、重要性判断の問題も残っている。
 - 7) 福田真也「特記事項の記載実態と問題点」、JICPA ジャーナル、第7巻第12号（1995年12月）、21～23ページ。

のか、などが解決されるべき課題となってくる。

II 特記事項にかかわる問題

議論の出発点として、まず特記事項の意義について検討してみる。

監査報告準則五によれば、特記事項とは、「重要な偶発事象、後発事象等で企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにするため特に必要と認められる事項」である。これを受けて、実務上の指針として作成された監査基準委員会報告書第2号は、特記事項を以下のように規定している。(文末の数字は「報告書」の項目番号)

- ① 特記事項の記載対象は「重要な偶発事象、後発事象等」とあるが、「等」は、現在予想できない何らかの事象や企業内容開示制度の今後の進展によって新たに追加される事象を予定しているのであるから、今日の企業内容開示制度では、当面、特記事項として記載される事項は財務諸表に注記されている偶発事象及び後発事象のうち特に重要な事象に限定される。(5)
- ② 特記事項は利害関係者に対する注意的情報又は警報的情報を提供するものである。(2)
- ③ 監査意見を構成するものではない。(3)
- ④ 特記事項の将来の結果について予見的判断を述べてはならない。(3)
- ⑤ 財務諸表に記載されている注記と同一又はそれを要約した記載となる。(3)
- ⑥ 特記事項として記載すべき事項を記載しなかった場合に監査人の責任が追求される可能性もある。(4)
- ⑦ 記載の目的は、企業の状況に関して利害関係者の判断を誤らせないようにすることにあり、記載の重要性判断は、それが発生しているにもかかわらず財務諸表に計上されていなければ、不適正意見を表明することとなるほどの重要性を意味する。(6)
- ⑧ 特記事項の対象となる事項が財務諸表に注記されていない場合には、会社に対して注記を求めるが、その記載がなされない場合又はその注記が不

十分な場合は、不適正意見を表明するか、意見を差し控えなければならない。(13)

企業会計審議会が日本公認会計士協会に監査実務上の具体的・個別的指針の設定を委ねた経緯から見て、これらの規定は審議会の思考と一致するものと言えなくもない。しかし、指針の内容が監査基準・準則の趣旨と一致しない場合、さらには公正な監査慣行ないし監査理論との首尾一貫性に欠ける場合は、再検討の必要性を問われることとなる。

これら委員会報告書の規定内容に対しては、以下のような問題点を導くことができる。

- A) 特記事項の記載対象を当面「重要な偶発事象，後発事象」に限定することが妥当か否か。特に，昨今の国際的な動向に照らして，ゴーイング・コンサーンに重大な疑念がある場合の記載は必要ではないか。
- B) 特記事項の記載は監査意見を構成しないとし，財務諸表の注記を前提にそれと同一ないし要約した記載にとどめ，将来の結果について予見的判断を述べてはならないという制約をつけたとしても，それが監査人からの注意的・警報的情報提供であるかぎり，二重責任の原則に反することにはならないか。
- C) 同じく，二重責任の原則から，特記事項の未記載が監査人の責任を問う可能性がある点をどのように解釈すべきか。
- D) 特記事項記載の重要性判断は，財務諸表不計上の場合，不適正意見の表明に導くほどの重要性であるとしながら，財務諸表上での注記がない場合，あるいはその注記が不十分な場合に不適正意見のみならず，意見差控を導く可能性があるとはどういう意味か。
- E) 特記事項は，その事項に関し適正意見表明の判断を前提とするが，特記事項の記載と適正性との関係をどのようにとらえるべきか。

特記事項に関するこれらの諸問題を検討する際には，監査論上，特に監査

報告書論上の他の諸概念とのかかわりの下で一貫性のある解答を導き出す必要がある。関連する他の諸概念とは、後発事象、偶発事象、未確定事項、ゴーイング・コンサーン、補足的説明事項、意見表明機能、情報提供機能、そしてこれら諸概念全体にかかわる二重責任の原則などである。特記事項とこれらの諸概念との関係を様々な角度から検討することが可能であるが、個別的検討を行った場合、全体から見た論理の一貫性を求めることは非常に難しくなる。

たとえば、1991年の監査基準・準則の改訂では、「補足的説明事項」に代えて「特記事項」を規定した理由について以下のような解説がある。

「被監査会社にかかわる開示情報を時間的かつ量的に拡張する情報提供機能は「二重責任の原則」に反する…二重責任の原則を徹底する趣旨から、補足的説明事項を廃止した」、したがって、「特記事項記載の実務においては、最低限、監査報告書に特記事項として記載された内容が、財務諸表記載の注記内容と情報量が同一であることが必要である。そうでなければ、特記事項記載実務は二重責任の原則をクリアーできない⁸⁾」と。しかしその一方で、たんなる重複記載であっても監査人が特定事項の監査報告書上での記載を選択した以上、財務諸表情報の信頼性の程度に関する意見表明を超えた記載が為されていることは否定できない。監査基準委員会報告書でも追加的情報提供といわず、「注意的・警報的情報提供」として特記事項をとらえているが、情報提供という性格づけを行っている以上、二重責任の原則との関係に不明瞭さが残ることは避けられない。

ここでは、「補足的説明事項」の廃止理由に、監査の根本原則としての二重責任の原則を持ち出す。しかし、二重責任の原則を根本原則としてとらえる以上、意見表明機能(保証機能)と情報提供機能とは両立しない。ところが「特記事項」の導入については、追加的情報提供ではないとしながらも注意的・警報的情報提供として性格づけるという論理矛盾が生じてくる。このように、

8) 脇田良一「特記事項の理論的課題」, JICPA ジャーナル, 第7巻第12号(1995年12月), 14~15ページ。

特記事項を補足的説明事項との関連で理解する場合と、情報提供との関連で個々にとらえる場合とでは、二重責任の原則の解釈が異なることもある。

以下では、特記事項の問題点を明らかにするために、関連する他の監査諸概念とのかかわりの下で検討を行ってみよう。

III 特記事項と補足的説明事項・後発事象

特記事項の意義を理解しようとする場合、補足的説明事項との関係を見捨てるわけにはいかない。同時に、補足的説明事項が次期以後の財務諸表に影響を及ぼす後発事象を対象とするものであることから、この種の後発事象との関係からも議論を要するものである。

まず、監査基準・準則から補足的説明事項を削除した背景について考察してみる。

補足的説明事項は、最初の監査基準が1950年に制定された時より報告基準の1項目として規定されてきた。監査の概要および意見の表明のように監査報告書における絶対的記載事項ではないにしろ、その記載は監査の主たる機能と考えられる。しかし、補足的説明事項の記載を監査人からの追加的情報提供としてとらえる場合、これと意見表明によって実現される監査の保証機能との関係、換言すれば、二重責任の原則との関係をどのように理解するべきかは補足的説明事項につねに付きまとう疑問であった。にもかかわらず、長く監査基準の中に規定としてとどまってきたのは、その具体的中身である後発事象記載の重要性によるものであったと言えよう。

当時、財務諸表における後発事象の取扱いが明確ではなかった。これが企業会計原則等において明文化されたのは、1981年の商法特例法監査の導入をはじめとする一連のディスクロージャー制度の拡大を契機とするものであった。そこでは、後発事象を二つに分類するとともに、それぞれの事象に対する監査上の取扱い指針が明示された⁹⁾。

9) 日本公認会計士協会監査第1委員会報告第44号「後発事象に関する監査上の取扱い」、1983年。

第1の後発事象は、「貸借対照表日現在の状況に関連する会計上の判断ないし見積もりをする上で、追加的ないしより客観的な資料を提供するもの」で、会計処理の妥当性にかかわる事象である。したがって、必要な修正処理が行われない場合には会計処理の準拠性にかかわる除外事項の対象となる。

第2の後発事象は、「当該事業年度の財務諸表には影響を及ぼさないが、次期以後の財政状態及び経営成績に影響を及ぼすものであり、会社の財政状態及び経営成績に関する的確な判断を行うために開示が必要であると認められるもの」で、表示の明瞭性に係わる事象である。したがって、「財務諸表の注記による適切な開示がなされない場合には、監査報告書に財務諸表の表示方法が財務諸表規則の定めるところに従っていない旨の除外事項が記載されるとともに、その後発事象の内容についての記載がなされる。」

要約すれば、後発事象には2つのタイプが存在し、第1のタイプは財務諸表の修正を要し、第2のタイプは財務諸表における開示を必要とする。補足的説明事項が従来取り扱ってきた後発事象は、このうち第2のタイプに該当する事象であった。

第2の後発事象が財務諸表における開示項目に含められた（財務諸表規則第8条の4、1981年改正）ことにより、その開示の十分性は監査意見表明の対象となり、保証機能の領域に含められることとなった。したがって、次期以後の財務諸表に重要な影響を及ぼす後発事象が財務諸表に開示されていない場合は、開示が不十分であるとして意見を限定するとともに、監査報告書でその内容を記載しなければならなくなったのである。この監査報告書上の記載は、補足的説明事項としての記載が追加的情報提供の性格を帯びていたのに対して、保証機能における意見の限定にともなう除外事項の開示であって、その性格を異にするものである。ここに、後発事象の記載が意見表明対象に吸収されることとなり、補足的説明事項の実質的存在意義が失われることとなったのである。

因みに、米国においては、同様の変更がこれに先立つこと20年、すなわち、1962年のS A P第32号の公表によって第2の後発事象が説明事項ではなく除

外事項の対象となった¹⁰⁾。

このような後発事象の取扱いの変化を顧みるに、第2の後発事象を対象とする補足的説明事項が監査基準から削除されることとなったのは当然の成り行きであったことがわかる。したがって、第2の後発事象に関する特記事項の導入は、補足的説明事項という明らかに追加的情報提供機能を有する事項の記載を廃止するための代替策ではないのである¹¹⁾。この点から、特記事項の規定の導入は、監査報告書記載事項に新たな事項を追加したのであって、いわゆる量的・追加的情報提供機能から注意的・警報的情報提供機能へと監査報告書が備える情報提供機能の性格を薄めるものとは言い難いのである。

IV 特記事項と偶発事象・未確定事項・ゴーイング・コンサーン

特記事項のもう一つの対象は偶発事象である。ここに偶発事象とは、「利益又は損失の発生する可能性が不確実な状況が貸借対照表日現在既に存在しており、その不確実性が将来事象の発生すること又は発生しないことによって最終的に解消されるものをいう」（監査基準委員会報告書第2号「特記事項」8）とし、それを偶発利益と偶発損失に分類している。さらに、偶発損失をその発生の可能性の程度と金額の合理的見積りの可否の観点から再分類し、

10) 米国においては、後発事象の最初の取扱指針である監査手続書（SAP）第25号「財務諸表日後の事象」が1954年10月に監査手続委員会より公表された（AIA, Statement on Auditing Procedure No.25: *Events Subsequent to the Date of Financial Statements*, Oct. 1954）。そこでは、後発事象を、この2分類に非会計項目（一部財務諸表における開示対象項目）を加えた3つに分類していた。また、意見表明との関係では、第2、第3の開示事象については除外事項とするか説明事項とするかは監査人の判断に委ねられるなど不明確な点があった。その後、SAP第32号（AICPA, Statement on Auditing Procedure No.32: *Qualifications and Disclaimers*, Sept., 1962）によって第2、第3の開示事象が「公開の十分性」に関する判断対象に含められたことから、それらが除外事項の対象であることが明確にされた。また、SAP第47号（AICPA, Statement on Auditing Procedure No.47: *Subsequent Events*, Sept., 1971）の公表によって、第3の事象のうち開示対象となるものが第2の事象に含められ、2分類に整理されることとなった。

11) 例えば、特記事項の導入について次のような説明の為されることがある。「…二重責任の原則を徹底する趣旨から、補足的説明事項を廃止したのである。そして、代わって「特記事項」を記載する実務が導入されたのである。」（脇田良一、前掲論文、14ページ。）

引当金の設定という会計処理にかかわる偶発損失と財務諸表注記にかかわる偶発損失とに分けている。特記事項が取り扱うのは、このうち後者の財務諸表注記にかかわる偶発損失である。

この点についても、偶発損失の財務諸表における注記はこれまでも会計原則ならびに財務諸表規則等を通じて規定されてきたものであり、したがって、後発事象の場合と同様、新たな特記事項としての取扱いが監査報告書の情報提供機能の強化につながるものと考えられる。

偶発事象を考える場合、そこには当然のことながらいわゆる異常な未確定事項が含まれることとなる。ところが、監査基準・準則は異常な未確定事項の存在を監査意見とかかわらせて取り扱ってきた。すなわち、財務諸表に対する意見表明の差控えを規定した監査報告準則四にいう、「重要な監査手続を実施できなかったこと等の理由により…」の「等」とは未確定事項を指すと理解されてきたのである。一方、監査基準委員会報告書第2号13「注記がない場合等」においては、特記事項対象項目が財務諸表に注記されていない場合に「監査人は不適正意見を表明するか、意見を差し控えねばならない」という先ほどの記述がある。本報告書の中で意見差控えに言及しているのはこの箇所のみである。

この場合、意見差控えに通じる特記事項対象項目は、いわゆる未確定事項と想定せざるを得ない。それ以外の項目についてはすべて不適正意見につながるからである。

しかし、未確定事項については、その会計処理ないし注記記載の不十分性のゆえに意見差控えが導かれるのではなく、監査人が当該項目に対して合理的な証拠を入手できないことがそのメルクマールなのである。したがって、ここでいう意見差控えは、財務諸表の注記がないこと、ないし、その注記が不十分なことを原因とするものではない。この点で、報告書第2号の前記の規定で意見差控えを一つの選択肢にしていることには異論を唱えざるを得ない。

反面、未確定事項の存在を意見差控えに結び付ける現行の監査制度の下では、特記事項の取扱い対象である偶発事象にこのような未確定事項は含まれてい

ないと解釈することとなる。なぜなら、特記事項の記載は少なくとも当該項目が除外事項でないことを前提とするからである。

しかし、未確定事項と偶発事象とがかなりの部分重複する概念である点を考慮すれば、未確定事項を特記事項の対象から除くことには疑問がある。

翻って、米国の未確定事項に関する取扱いをみてみよう。米国における監査報告書上での未確定事項の取扱いは、これまで3つの段階を経てきた。第1段階は、SAP第32号「限定事項と意見差控¹²⁾」(1962年9月)およびSAS第2号「監査済み財務諸表に関する報告書¹³⁾」(1974年10月)が規定する取扱いである。ここでは、異常な未確定事項の存在を、条件付き限定意見ないし意見差控と結び付け、監査意見とのかかわりの下でとらえていた。

しかし、監査人と読者との間に存在するギャップを埋めることを目的として監査報告書の記載内容の改訂を取り扱ったSAS第58号「監査済み財務諸表に関する報告書¹⁴⁾」(1988年5月)は、監査報告書に意見区分に続く説明区分を設け、未確定事項を意見区分から切り離してこの説明区分での取扱い事項としたのである。その含意は、未確定事項とは、その解決が将来に属するものであり、したがってその証拠も将来に属するがゆえに、監査実施の時点においては合理的証拠を入手することができず、その影響につき監査人の判断を行使できない事項である。この点で、監査範囲の制限によって証拠を入手できないいわゆる範囲区分の除外事項でもなければ、一般に認められた会計原則に準拠していないことを意味する意見区分の除外事項とも性格を異にするものであるという点にある。

さらに、SFAS第5号「偶発事象の会計」(“Accounting for Contingencies” 1975年)が未確定事項についての会計処理と公開についての規定を公表し、

12) AICPA, Committee on Auditing Procedure, SAP No.32: *Qualifications and Disclaimers*, AICPA, Sept.1962

13) AICPA, Auditing Standards Board, SAS No.2: *Reports on Audited Financial Statements*, AICPA, Oct.1974.

14) AICPA, Auditing Standards Board, SAS No.58: *Reports on Audited Financial Statements*, AICPA, April.1988.

その2年後の1977年にSFAS第16号「過年度修正」(“Prior Period Adjustment”)が不確実性の解消による元の財務諸表の修正を事実上必要としなくなったことから、未確定事項についてのディスクロージャーは財務諸表作成者の役割となり、監査においては、財務諸表での公開が不十分な場合は、一般に認められた会計原則違反として限定ないし反対意見の表明を必要とする考え方をとるようになった。

ここに、第2段階では、未確定事項は意見表明機能とは別の注意的情報提供機能にかかわる事項と解されたのである。対象が未確定事項を含むことを除けば、まさに特記事項の考え方である。

1995年に公表されたSAS第79号「SAS第58号監査済み財務諸表に関する報告書の修正¹⁵⁾」では、未確定事項についての第3段階の取扱いが示された。監査報告書の説明区分における記載も削除されることとなったのである。

SAS第79号は言う。「未確定事項(Uncertainties)の最終結果に関する決定的な証拠は将来の時点に属するものであるから、監査実施の時点では存在を期待できないものである。このような状況の下では、経営者の責任は、財務諸表に及ぼす将来の影響を見積もるか、合理的な見積もりが不可能な場合には必要と考えるディスクロージャーを行うことであり、これらはすべて一般に認められた会計原則に準拠しなければならない。監査人は、その時の状況および入手可能な証拠でもって、経営者の主張や財務諸表におけるディスクロージャーが妥当であると判断するならば、無限定意見を表明することが妥当である。ここでいう証拠は、将来に属する証拠を現時点で得られないこととは別問題である。また、この種の証拠を入手できない場合には、監査範囲の制限に基づく限定意見を表明するか意見差控を表明する必要があるかを検討せねばならない。これは、証拠は現存するが、監査範囲の制限ないし経営者の証拠管理の不十分性による証拠の入手不可能性を意味するものであ

15) AICPA, Auditing Standards Board, SAS No.79: *Amendment to Statement on Auditing Standards No.58, Reports on Audited Financial Statements*, AICPA, Dec.1995.

る」と。

要するに、未確定事項については証拠が将来に属するがゆえに意見を形成できないのではなく、監査人は、監査実施時点で入手可能な証拠に基づいて経営者が行う会計処理の妥当性ないし公開の十分性についての評価を行うのである。したがって、未確定事項は監査人からの情報提供の対象ではなく、あくまでも会計原則準拠性の観点からの意見表明対象、すなわち保証機能に包含されるものであるとの解釈をとるのである。

現行日本の制度は、未だ第1段階に属するものといってよい。

未確定事項を Uncertainties ととらえた場合、究極的には、企業の継続性すなわちゴーイング・コンサーンとしての存続能力の問題がかかわってくる。ゴーイング・コンサーン問題の監査報告書上での取扱いについては、SAS第58号、第59号までは未確定事項と同様であった。しかし、SAS第79号が未確定事項の説明区分での取扱いを廃止したのに対して、ゴーイング・コンサーン問題については、依然として説明区分での記載対象となっている。これは、ゴーイング・コンサーン問題の会計処理・開示に関する原則が確立されていないことによるものである。

これに対し、日本の場合は、財務諸表規則にゴーイング・コンサーンに関する開示規程そのものが存在しない。したがって、特記事項が財務諸表における注記を前提とする限り、現行制度のもとではゴーイング・コンサーン問題を特記事項対象として取り扱うことはないということになる。

V 特記事項と二重責任の原則

補足的説明事項という監査人からの追加的情報提供に対する批判の第一は、「二重責任の原則」への抵触であった。特記事項が財務諸表における注記を前提とするのは、この原則への抵触を避ける意味合いがある。しかし、財務諸表における記載と同一ないしその要約の記載にとどめるとしても、注意的・警報的情報を利害関係者に提供するという事実から、監査人による情報の選択ないし評価が入り込むことは否めない事実である。特記事項に対する批判

および疑念はこの点に集中することとなる。

「二重責任の原則」は、監査理論の展開上、抵触してはならない至上命題であるのか。特記事項にかかわる諸問題を検討するにあたっては、この点に関する解答がない限りその方向性を見いだすことはできない。

二重責任の原則についての最初の規定は、旧監査基準（1950年）第一監査一般基準六に言う、「監査人は、財務諸表に対する意見に関して責任を負うのであって、財務諸表の作成に関して責任を負うものではない」であった。換言すれば、監査人の責任は意見表明を通じた財務諸表の保証にあり、財務諸表そのものに対する責任は経営者にあるとするものである。

SAS第58号が提示する監査報告書の標準様式でもこの二重責任の原則についての記載がある。「財務諸表の責任は経営者にある。われわれの責任は、実施した監査に基づいて財務諸表に対する意見を表明することにある¹⁶⁾」と。

この記述の目的は、適当な一般に認められた会計原則を選択し、その適用において測定ならびに開示の意思決定を行う責任は経営者にあるということを伝達し、経営者と監査人との役割の相違を明確にすることにある¹⁷⁾。

監査人の主たる役割である財務諸表に対する保証は、監査の結論としての意見表明という形で監査報告書を通じて利害関係者に伝達される。また、ここで表明される意見は、監査人による証明 (attestation) 行為、すなわち一般に公正妥当と認められた会計基準との合致の程度に関する判断を通じて形成される。この意味で、監査論上、保証機能は意見表明機能とも証明機能とも言い換えられてきた。しかし、補足的説明事項や特記事項といった監査報告書における記載事項は、これら保証機能・意見表明機能・証明機能とは別次元にある情報提供機能と結びつくものである。

監査報告書の構造からいえば、保証は、意見の表明を中心的な記載事項と

16) AICPA, Auditing Standards Board, SAS No.58: *Reports on Audited Financial Statements*, *op. cit.*, par.08.

17) Alvin A. Arens & James K. Loebbecke, *Auditing-An Integrated Approach* 7th ed., Prentice Hall, 1997, p.37.

しながら、それに至るまでに実施された監査の概要の記載が前提とされている。この点で監査人による保証機能は、「監査の実施に係わる事実の記載」と「監査の結論としての意見の記載」をもって完了する。また、無限定意見以外の意見が表明される場合に提供される除外事項についての記述は意見表明についての説明であり、情報提供機能の発揮ではなく、意見表明機能に含まれる。

これに対して、監査報告書における補足的説明事項や特記事項の記載は、これらの記載事項とは別個に追加的・警報的情報提供として取り扱われる。

もちろん、「監査の実施に係わる事実の記載」も「監査の結論としての意見の記載」も、監査報告書の利用者にとっては情報としての意味合いを持つ。同じように、追加的・警報的情報提供事項としての補足的説明事項や特記事項も監査人の判断が加わるところから、かれらにとっては自らの信念の公表、すなわち意見の表明であることには変わりがない。しかし、ここで意見表明ないし情報提供という場合、その区別のメルクマールは、監査対象としての財務諸表に対する信頼性の付与、すなわち保証機能との直接的関連性の有無である。「監査の実施に係わる事実の記載」や「監査の結論としての意見の記載」が企業の状況に関する判断資料としての財務諸表の信頼性の程度を明らかにすることを直接の目的とするのに対して、補足的説明事項や特記事項は、財務諸表そのものだけでは利害関係者の判断を誤らせるおそれがある場合に、そのような誤解を防ぐことを目的として監査人から提供される追加的ないし警報的情報を意味する。換言すれば、補足的説明事項や特記事項は財務諸表とともに利害関係者の判断資料としての属性を持つものである。ここにこそ、補足的説明事項や特記事項に二重責任の原則に抵触する可能性を見出すことができる。

しかし、二重責任の原則が旧監査基準において規定され、また、米国監査報告書標準様式で記述されるのは、一般に認められた会計原則に準拠した財務諸表の作成責任は経営者にあり、監査人はその下で財務諸表の会計原則準拠性に関する意見表明に責任を負うとするものである。このことは、あくま

でも一般に認められた会計原則の範囲内における責任区分の問題である。

一方、監査人は財務諸表作成者である企業とその利害関係者との間に立って、財務諸表の利用可能性を保証するものである。この場合、制度の硬直的性格から、制度としての会計原則と利害関係者の要求水準との間に乖離が見られることは避け難いことである。同時に、制度の改訂による実務上の変化が一般に浸透するに時間を要することも事実である。

このような観点からは、監査報告書の記載事項として、保証のみならず、財務諸表利用者の誤導を防ぐための情報提供もまた必要である。

米国における未確定事項の取扱いの流れがその典型であると言えなくもない。すなわち、未確定事項が将来確定した段階での証拠が監査時点において入手不可能であることから、第1段階では入手証拠の不十分性にのみ焦点を合わせて、範囲区分の除外事項として扱ったこと。次の段階では、SFAS 第5号「偶発事象の会計」とSFAS 第16号「過年度修正」という未確定事項にかかわる会計原則の制定により意見差控対象から情報提供機能を有する説明区分での記載に移行したこと。そして最終的に会計原則の周知徹底を見越して意見表明対象に転換したこと。この流れこそが、監査制度の発展に伴う取扱いの変化と言えなくもない。

このように見た場合、補足的説明事項の廃止も先の第1段階の終了を意味することとなる。特記事項の新設は、会計処理に関する原則が制定済みであるにもかかわらず、後発事象、偶発事象に対する理解が十分でないとの判断に基づく情報提供の必要性を認識したがためのものであると解されるのである。したがって、これを第2段階と見るならば、後発事象も偶発事象も、近い将来特記事項の記載対象から除かれるべき事項と考えることができる。

このような考え方は、二重責任の原則をして、会計原則準拠性とのかわりの下でとらえられる概念、すなわち会計原則準拠性を財務諸表の適正性と直接結び付けることのできる範囲内での概念として理解するものである。

VI おわりに——監査報告書の構造と関連させて——

「財務諸表は一般に認められた会計原則に準拠して適正に表示されている」という文言の意味は長く議論の対象である。それは、「一般に認められた会計原則に従っているから適正に表示されている」という意味なのか、あるいはそれ以上の意味があるのか。これまでの監査の歴史を観察すると、監査人は一般に認められた会計原則に準拠しておれば適正であると信じてきた。しかし同時に、財務諸表の中身が利害関係者の意思決定を誤導する恐れがないかを確認する必要があることも認識してきたのである¹⁸⁾。

後発事象についての情報がなければ、読者は財務諸表を誤って利用する。近い将来に大きな影響を及ぼす重要な未確定事項があるにもかかわらず、適正意見を表明することはできない。未確定事項についての情報を提供することによってその誤導を防ぐことが可能となる。基準に従った未確定事項の開示があれば、読者の誤解を防ぐことができる。監査の歴史に現われ、会計の歴史によって変化を遂げてきたこのような考え方の変化は、適正表示と一般に認められた会計原則準拠性との間に存在する乖離を埋めるための専門監査人からの提言とみることもできよう。

米国の場合、監査報告書の主たる部分は、大きく4つのパラグラフに分かれる。範囲区分、中間区分、意見区分、説明区分がそれである。中間区分に記載される説明事項は範囲区分ないし意見区分から生じる除外事項についての説明であり、これら3区分は意見表明機能ないし保証機能を構成するものである。これに対し、説明区分の記載事項は、上記の乖離を埋めるためのまさしく情報提供機能をつかさどる区分であるといえよう。ただ、できる限りこの部分の記載を縮小し、意見表明区分へ吸収することが焦眉の課題となるのである。

(Tae-Young PARK／経営学部教授／1998年8月4日受理)

18) *Ibid.*, p.39.